

Heimliche Großzügigkeit

Kilian Wegner

2020-07-26T11:54:49

Milliarden hat der Fiskus durch die sogenannten „Cum/Ex“-Geschäfte verloren. Geld, das er sich eigentlich im Wege der sogenannten Tatertrageinziehung hätte zurückholen können. Soweit es um steuerrechtlich verjährte Ansprüche des Fiskus geht, hat der Gesetzgeber diese Möglichkeit aber vor wenigen Tagen still und heimlich – und ohne Not – mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz versperrt.

„Crime must not pay“ – so lautete die Devise auf deren Grundlage der 18. Deutsche Bundestag mit Wirkung zum 1. Juli 2017 eine tiefgreifende [Reform des Rechts der Vermögensabschöpfung im Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht](#) beschlossen hat, deren Kern die Regeln über die Einziehung in den §§ 73 ff. StGB bilden. Zukünftig sollte es leichter sein, Straftäter um die Früchte ihres regelwidrigen Verhaltens zu bringen. Insbesondere der Faktor Zeit sollte der Einziehung künftig nicht mehr so oft im Weg stehen wie nach früherem Recht. So können beispielsweise auf Grundlage des neu gefassten [§ 76a StGB](#) Taterträge (bzw. deren Wert) nun selbst dann noch eingezogen werden, wenn die Straftat, aus der die Vermögenswerte herrühren, bereits verjährt ist und daher für sich genommen nicht mehr verfolgt werden kann. Gem. [§ 76b StGB](#) verjährt der selbstständige staatliche Einziehungsanspruch erst nach 30 Jahren ab Beendigung der Tat (mit Ausnahme von Mord und Straftaten nach dem Völkerstrafgesetzbuch, wo die Tatertrageinziehung unbegrenzt möglich ist). Diese neue Form der selbstständigen Einziehung entkoppelt also die Einziehbarkeit von der Verfolgungsverjährung. Das schafft nicht nur Abhilfe in langwierigen Ermittlungsverfahren gegen übliche Formen der organisierten Kriminalität, sondern entwickelte sich – für den Gesetzgeber wohl in dieser Dimension noch nicht absehbar – zu einem bedeutsamen Instrument bei der Aufarbeitung von Steuerstraftaten durch sog. „Cum/Ex“-Geschäfte. In Folge langjähriger Untätigkeit von Finanzämtern (und anderen Behörden) sind hier nämlich nicht nur viele Steuerstraftaten verfolgungsverjährt, sondern in manchen Fällen sind auch die steuerrechtlichen Rückzahlungsansprüche des Fiskus zahlungsverjährt. Das heißt: Nicht nur, kann der Staat seinen Strafanspruch nicht durchsetzen – er erhält auch die zu viel ausgezahlte Steuererstattung nicht zurück. Das neue Einziehungsrecht stellt – so schien es zunächst – ein geeignetes Instrument dar, um auch in diesen Fällen, die der Strafverfolgung entzogen sind, zumindest die Tatbeute für den Steuerzahler zurück zu erlangen.

Sonderbehandlung für Steuerstraftaten?

Diese Möglichkeit machte jedoch spätestens ein [Beschluss des 1. Strafsenats des BGH aus dem Herbst 2019](#) zunichte, in dem der Senat (im Einklang mit einem großen Teil der Literatur) entschied, dass eine Einziehung von Erträgen aus illegalen „Cum/Ex“-Geschäften nicht rechtens sei, wenn der zugrunde liegende staatliche Steueranspruch bereits verjährt ist. Das Gericht hat seine Entscheidung mit [§ 73e Abs. 1 StGB](#) begründet. Danach ist eine Einziehung von Taterträgen

ausgeschlossen, wenn, so der Wortlaut des Gesetzes, aus der Tat resultierende Ersatzansprüche des Tatverletzten (also hier: des Fiskus) „erloschen“ sind. Und anders als im Zivilrecht lässt die Verjährung eines Anspruchs im Steuerrecht nicht nur ein Leistungsverweigerungsrecht entstehen (vgl. [§ 214 BGB](#)), sondern lässt den Steueranspruch „erlöschen“ ([§ 47 Var. 4 AO](#)). Den Einwand, dass der Gesetzgeber diese steuerrechtliche Besonderheit bei der Schaffung von § 73e Abs. 1 StGB wohl übersehen habe und mit dieser Vorschrift eine Einziehung nur für Fälle ausschließen wollte, in denen Täter und Verletzter die Schadenswiedergutmachung privatautonom regeln und daher die Notwendigkeit einer Einziehung entfalle (prägnant *Madauß*, NZWiSt 2018, 28, 33), lässt der Senat dabei nicht gelten: Die Strafgerichte seien gehalten, den Gesetzgeber beim Wort zu nehmen (in diesem Fall dem Wort „erloschen“, das in § 73e Abs. 1 StGB ebenso verstanden werden müsse wie in § 47 AO); ihn zu korrigieren sei der Judikative im vorliegenden Fall schon mit Blick auf Art. 103 Abs. 2 GG verwehrt (Rn. 6 des Beschlusses).

Einziehungsamnestie durch die Hintertür

Diesen Ball hat der Bundestag – scheinbar – aufgenommen und im [Zweiten Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise](#) vom 29. Juni 2020 einen – zwischen zahlreichen Gesetzesänderungen zur konjunkturellen Stimulation wohlversteckten – neuen § 375a AO eingeführt. Mit dieser Vorschrift soll nunmehr – entgegen der Auslegung des BGH – das Erlöschen eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis durch Verjährung nach § 47 AO einer Einziehung rechtswidrig erlangter Taterträge nicht entgegen stehen. Dieser Vorschrift konnten die Abgeordneten des Deutschen Bundestags guten Gewissens ihre Zustimmung geben, schien der Weg zur Rückerlangung der „Cum/Ex“-Beute damit doch wieder frei. Ein wichtiges Detail wurde ausweislich der Plenarprotokolle jedoch wohl allseits übersehen: Neben § 375a AO hatte das Bundesfinanzministerium in dem Gesetzestext auch einen neuen § 34 EGAO hineingeschrieben. Diese Vorschrift regelt den zeitlichen Anwendungsbereich des § 375a AO und legt fest, dass diese Vorschrift nur für Steueransprüche gilt, die am 1. Juli 2020 noch nicht verjährt waren. Für bereits verjährte Ansprüche aus „Cum/Ex“-Sachverhalten bedeutet das: Die Tatbeute darf einbehalten werden, dem Fiskus gehen womöglich Milliarden verloren.

War der Gesetzgeber durch das Rückwirkungsverbot gezwungen, „Cum/Ex“-Tätern die Beute zu belassen?

Die Tragweite dieser klandestinen Einziehungs-Amnestie dürfte den Abgeordneten des Bundestags bei der Verabschiedung des Zweiten Corona Steuerhilfegesetzes ganz überwiegend nicht klar gewesen sein. Nun mit deren Folgen konfrontiert, berief das Bundesfinanzministerium sich nach einer Anfrage der [Süddeutschen Zeitung](#) und des [WDR](#) auf das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot: Bei bereits verjährten Steueransprüchen genossen die Täter einer Steuerhinterziehung schutzwürdiges Vertrauen darin, dass die Taterträge nicht mehr eingezogen werden können. Diese Begründung lässt sich jedoch in mehrfacher Hinsicht anzweifeln:

Zunächst ist schon überhaupt nicht klar, ob die Einziehung von Taterträgen aus Steuerstraftaten im Falle der Verjährung des Steueranspruchs tatsächlich nach § 73e Abs. 1 StGB ausgeschlossen war. Der Gesetzgeber musste hier nicht zwingend der Auffassung des 1. Strafsenats des BGH folgen, sondern hätte sich der zuletzt auch vom LG Bonn umfassend begründeten Gegenauffassung ([Urt. v. 18. März 2020 – 62 KLS – 231 41/10 – 1/19, Rn. 2060 ff.](#)) anschließen können. Die Einführung von § 375a AO wäre dann eine reine Klarstellung gewesen und das Rückwirkungsverbot nicht betroffen. Allerdings setzt nicht zuletzt die [Entscheidung des BVerfG im Verfahren 1 BvL 5/07](#) einer solchen nachträglichen „Klärung“ umstrittener Rechtsfragen durch den Gesetzgeber enge Grenzen (s. insbesondere Rn. 55 ff.)

Selbst wenn man aber annimmt, dass § 375a AO die Rechtslage rückwirkend zu Lasten von Einziehungsadressaten geändert hätte, kann dieser Weg nicht pauschal mit einem Verweis auf das Rückwirkungsverbot als verfassungswidrig abgetan werden. Das Einziehungsrecht ist jedenfalls nach der bisherigen Rechtsprechung von BGH und BVerfG nicht als Kriminalstrafrecht zu werten und unterliegt damit nicht dem Gesetzlichkeitsprinzip des Art. 103 Abs. 2 GG in der Ausprägung des strengen strafrechtlichen Rückwirkungsverbots (auch wenn diese Position angesichts der oben genannten Entscheidung des 1. BGH-Strafsenats, der § 73e StGB am strafrechtlichen Bestimmtheitsgebot nach Art. 103 Abs. 2 GG misst, nicht mehr felsenfest zu sein scheint; der [3. Senat hat die Frage zuletzt offengelassen](#)). Prüfungsmaßstab ist daher nur das allgemeine Rückwirkungsverbot, wie es sich aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) ableitet. Greift man auf die in diesem Zusammenhang geprägte Unterscheidung zwischen echten und unechten Rückwirkungen zurück, dürfte es in der vorliegenden Konstellation um eine echte Rückwirkung gehen, da in der Vergangenheit wegen § 73e StGB nicht mehr einziehbare (und damit abschließend „sichere“) Vermögensgegenstände nunmehr rückwirkend der Einziehung unterworfen werden. Eine solche echte Rückwirkung von gesetzlichen Regelungen ist nach der Rechtsprechung des BVerfG zwar grundsätzlich, jedoch nicht stets ausgeschlossen. Sie kann rechtens sein, wenn der damit verbundene Eingriff in den Vertrauensschutz zur Erreichung eines legitimen Ziels geeignet, erforderlich und verhältnismäßig ist. Dies wäre in der vorliegenden Konstellation zumindest zu diskutieren gewesen, da das Vertrauen der Betroffenen, Vermögen aus Straftaten, deren rechtswidrige Herkunft sie zumindest fahrlässig verkannt haben, behalten zu können, nicht sonderlich schutzwürdig sein dürfte (so wohl auch die Einschätzung von [Simon Kempny](#)). Gleichzeitig wird die Erschütterung des Normvertrauens der Allgemeinheit im Fall eines nun gesetzlich garantierten Behalten-Dürfens der Tatbeute ähnlich hoch sein wie die ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteile, die sich Finanzmarktakteure durch den großangelegten Steuerbetrug verschafft haben, so dass in der Gesamtschau ein erhebliches Gemeinwohlinteresse besteht, auch in Altfällen Taterträge (bzw. deren Wert) abzuschöpfen.

Jedenfalls verhält sich der Gesetzgeber aber widersprüchlich, wenn er nun bei § 375a AO im vorausseilenden Gehorsam vor dem Bundesverfassungsgericht, dessen Entscheidung in dieser Sache wohlgemerkt alles andere als absehbar wäre, auf eine strenge Einhaltung des Rückwirkungsverbots pocht. Denn dann

hätte konsequenterweise im gleichen Atemzug mit der Einführung von § 34 EGAO auch der [Art. 316h S. 1 EGStGB](#) abgeschafft werden müssen. Diese Vorschrift ordnet für das gesamte reformierte Einziehungsrecht an, dass es auch auf Taten angewendet werden kann, die vor dem In-Kraft-Treten der §§ 73 ff. StGB n. F. zum 1. Juli 2017 begangen wurden. Der 3. BGH-Strafsenat hat hierin mit Blick auf Straftaten, die am 1. Juli 2017 bereits verjährt waren, eine verfassungswidrige echte Rückwirkung gesehen, und den Art. 316h S. 1 EGStGB unter diesem Gesichtspunkt dem Bundesverfassungsgericht zur konkreten Normenkontrolle gem. Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG vorgelegt ([Beschluss vom 7. März 2019](#)). Wenn der Gesetzgeber die Bedenken des 3. BGH-Strafsenats mittlerweile teilt und es als verfassungswidrig ablehnt, das Einziehungsrecht rückwirkend auf Sachverhalte anzuwenden, die bei dessen In-Kraft-Treten schon verjährt waren, dürfte er die Entscheidung des BVerfG in dieser Sache redlicherweise nicht abwarten, sondern müsste sofort eine rückwirkende Anwendung der §§ 73 ff. StGB für alle Tätergruppen verhindern. Es passiert aber das Gegenteil: Bei Art. 316h S. 1 EGStGB lässt man es auf eine verfassungsrechtliche Entscheidung mit ungewissem Ausgang ankommen, während „Cum/Ex“-Täter durch ein eilig beschlossenes Sondergesetz vorsichtshalber vor Rückwirkung geschützt werden. Den Anforderungen einer prinzipienorientierten Kriminalpolitik, die Regeln ungeachtet des sozialen Status der Täter schafft, genügt dieses Vorgehen nicht.

Fazit

Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz hat der Bundestag kurz vor der Sommerpause sichergestellt, dass Vermögenswerte, die aus „Cum/Ex“-Straftaten herrühren, von den Begünstigten behalten werden dürfen, wenn die zugrundeliegenden Steueransprüche verjährt sind. Anders als das Bundesfinanzministerium meint, war diese Regelung keineswegs unter dem Gesichtspunkt des Rückwirkungsverbots verfassungsrechtlich „alternativlos“. Andere Wege wären zumindest zu diskutieren gewesen, bevor der Fiskus hier großzügig auf einen potentiellen Milliardenbetrag verzichtet. Denn zwar sind – wie jüngst das LG Bonn in seinem „Cum Ex“-Urteil ausführlich dargelegt hat ([Rn. 2040 ff.](#)) – auch Steueransprüche aus länger zurückliegenden Steuerjahren in manchen „Cum/Ex“-Fällen bei genauer Betrachtung noch nicht verjährt. Das betrifft aber längst nicht alle Fallkonstellationen, von denen viele zudem noch im Dunkeln liegen und (wenn überhaupt) erst im Zuge der noch laufenden Ermittlungen entdeckt werden dürften. Dass die skizzierte Einziehungs-Amnestie letztlich heimlich und wohl auch ohne ein entsprechendes Problembewusstsein der Abgeordneten des Deutschen Bundestags getroffen wurde, ist dabei schon für sich genommen ein Skandal. Ihr recht präziser Zuschnitt auf „Cum/Ex“-Täter macht zudem den ungünstigen Eindruck, dass die nachsichtigen Strukturen, die „Cum/Ex“ in seinem Umfang erst ermöglichten, weiter fortwirken. Denn bei „gewöhnlichen“ Straftätern lässt es die Regierungsmehrheit auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgericht zur rückwirkenden Anwendung des Einziehungsrechts auf verjährte Straftat ankommen. Das Strafrecht kann seinen (Teil-)Zweck, erschüttertes Normvertrauen wiederherzustellen, unter diesen Bedingungen schwerlich erfüllen.

